



Bern, 28. Juni 2023

Bundesgesetz über die Erstreckung der Verlustverrechnung (Umsetzung der Mo. WAK-N 21.3001)

Erläuternder Bericht zur Eröffnung des Vernehmlassungsverfahrens

Übersicht

Die Ausdehnung der Verlustverrechnung auf zehn Jahre ist eine steuerliche Entlastungsmassnahme für selbständig Erwerbstätige und Unternehmen in der Rechtsform einer juristischen Person. Die Massnahme erhöht die Gleichbehandlung von Unternehmen in Verlustsituationen.

Ausgangslage

In der Folge der Pandemie fordert das Parlament, die Verlustverrechnung für Unternehmen von sieben auf zehn Jahre auszudehnen. Handlungsbedarf zur Anpassung der Verlustverrechnungsperiode besteht, weil nach der heute geltenden Regelung Unternehmen unter Umständen Verluste nicht mit späteren Gewinnen verrechnen können.

Unabhängig von der Grösse, der Rechtsform oder der Branche sollen gemäss der überwiesenen Motion 21.3001 «Möglichkeit zur Verlustverrechnung auf zehn Jahre erstrecken» alle Unternehmen von der Massnahme profitieren können.

Inhalt der Vorlage

Mit der Ausdehnung der Verlustverrechnung von sieben auf zehn Jahre wird dem verfassungsrechtlichen Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstärkt Rechnung getragen. Die Massnahme soll die Erholung der durch die Pandemie geschädigten Unternehmen erleichtern und für Verluste ab dem Steuerjahr 2020 gelten.

Bei Unternehmen, die während der Corona-Pandemie stark gelitten haben, kann die verlängerte Verlustverrechnung unter Umständen den Wiederaufbau erleichtern. Von der Massnahme dürften auch neu gegründete Unternehmen profitieren, die eine längere Aufbauphase verzeichnen.

Die Mindereinnahmen für Bund, Kantone und Gemeinden lassen sich mangels statistischer Daten nicht quantifizieren.

Übersicht	2
1 Ausgangslage	4
1.1 Geltendes Recht	4
1.1.1 Grundlagen	4
1.1.2 Direkte Bundessteuer	5
1.1.2.1 Verrechnung von inländischen Unternehmensverlusten	5
1.1.2.2 Verlustübernahme aus ausländischen Betriebsstätten	7
1.1.3 Steuerharmonisierungsgesetz	8
2 Rechtsvergleich	8
3 Grundzüge der Vorlage	11
3.1 Die beantragte Neuregelung	11
3.2 Übergangsbestimmung, Inkraftsetzung und Umsetzung durch die Kantone	12
4 Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln	12
5 Auswirkungen	13
5.1 Finanzielle Auswirkungen auf die öffentlichen Haushalte	13
5.2 Personelle Auswirkungen auf die öffentlichen Haushalte	14
5.3 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft	14
5.4 Verfassungsmässigkeit	15
5.5 Vereinbarkeit mit internationalen Verpflichtungen der Schweiz	15
5.6 Unterstellung unter die Ausgabenbremse	16

Erläuternder Bericht

1 Ausgangslage

Mit der Überweisung der Motion WAK-N (21.3001) «Möglichkeit zur Verlustverrechnung auf zehn Jahre erstrecken» am 1. Juni 2022 hat das Parlament den Bundesrat beauftragt, die gesetzliche Grundlage für die Verlustverrechnung für Unternehmen von heute sieben auf neu zehn Jahre anzupassen. Gemäss Motionstext müssen die Verluste des Jahres 2020 von der Neuregelung profitieren können. Die Umsetzung der Motion hätte somit erst ab 2028 praktische Auswirkungen.

Die Motion wurde mit der wirtschaftlichen Lage vieler Unternehmen aufgrund der Covid-Pandemie begründet. Die Möglichkeit einer verlängerten Verlustverrechnung könne die Unternehmen beim Wiederaufbau des Geschäfts unterstützen, sobald sie wieder Gewinne generieren. Es befänden sich auch viele Unternehmen in einer ausserordentlich schwierigen wirtschaftlichen Lage, die keine Covid-Bürgschaftskredite beansprucht haben; die Verlängerung der Frist für Verlustvorträge solle deshalb auch für diese und damit allgemein gelten.

Der Bundesrat beantragte in seiner Stellungnahme vom 24. Februar 2021 die Ablehnung der Motion. Einer Ausdehnung der Verlustverrechnung steht er zwar offen gegenüber. Die Ablehnung begründete er mit der engen Formulierung der Motion, die alternative Umsetzungen verunmöglicht.

Bereits in der Vernehmlassung zur USR III im 2014 hatte der Bundesrat eine Reform der Verlustverrechnung vorgeschlagen. Die Massnahme beinhaltete eine zeitlich unbeschränkte Verlustverrechnung in Verbindung mit einer Mindestbesteuerung des Reingewinns vor Verlustverrechnung. Verluste sollten in voller Höhe auf zukünftige Steuerperioden vorgetragen werden können. Sobald ein Unternehmen jedoch wieder Gewinne erwirtschaftet, sollten jährlich jeweils 20 Prozent des Reingewinns vor Verlustverrechnung besteuert werden. Die Kantone und die Mehrheit der Parteien und Verbände sprachen sich gegen die Massnahme aus, weil sie keinen direkten Zusammenhang mit der USR III erkannten und die Massnahme als nicht prioritär einstufen.¹ Daher hatte der Bundesrat die Reform der Verlustverrechnung nicht weiterverfolgt.

1.1 Geltendes Recht

1.1.1 Grundlagen

Der Grund für die periodenübergreifende Verlustverrechnung ist das Totalgewinnprinzip. Das Totalgewinnprinzip wird aus dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit abgeleitet und besagt, dass

¹ Darstellung der Stellungnahmen: siehe den Ergebnisbericht: https://www.fedlex.admin.ch/fe-store/fedlex_data.admin.ch/eli/dl/proj/6013/131/cons_1/doc_12/de/pdf-a/fedlex-data-admin-ch-eli-dl-proj-6013-131-cons_1-doc_12-de-pdf-a.pdf

die Summe aller Periodenergebnisse eines Unternehmens dessen Totalgewinn und damit dessen gesamter wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit entspricht.² Der Totalgewinn ist der insgesamt erwirtschaftete Gewinn (Summe sämtlicher Jahresgewinne abzüglich sämtlicher Jahresverluste), der während der gesamten Zeitspanne des Unternehmens erwirtschaftet wird. Nach dieser Theorie sollte die Verlustverrechnung zeitlich unbeschränkt möglich sein. Dies gilt sowohl für den Verlustvortrag als auch für den Verlustrücktrag. Die Umsetzung des Totalgewinnprinzips ist in den geltenden Steuergesetzen namentlich eingeschränkt durch die periodische Besteuerung, die aus Praktikabilitätsgründen eine Verlustverrechnung nur zeitlich beschränkt zulässt.

1.1.2 Direkte Bundessteuer

1.1.2.1 Verrechnung von inländischen Unternehmensverlusten

Nach dem Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990³ über die direkte Bundessteuer (DBG) können Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden. Diese ordentliche Verlustverrechnung gilt sowohl für selbständig Erwerbstätige (Art. 31 Abs. 1 DBG) als auch für juristische Personen (Art. 67 Abs. 1). Bleiben nach diesen sieben Jahren noch Verlustvorträge übrig, verfallen diese. Ein Verlustrücktrag ist hingegen nicht möglich.

Die ausserordentliche Verlustverrechnung ist in Artikel 31 Absatz 2 und Artikel 67 Absatz 2 DBG geregelt und nur bei Sanierungen anwendbar. Bei Sanierungen kann der noch nicht verrechnete Verlustvortrag zeitlich unbeschränkt mit Sanierungserträgen verrechnet werden. Der Sanierungsertrag resultiert aus finanziellen (Sanierungs-) Massnahmen; d.h. Zuflüssen oder Leistungen, die zur Beseitigung oder Reduktion einer echten Unterbilanz führen. Eine echte Unterbilanz liegt vor, wenn Verluste bestehen und die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft oder bei selbständiger Erwerbstätigkeit das Einzelunternehmen oder die Personengesellschaft über keine offenen und/oder stillen Reserven verfügt, welche die ausgewiesenen Verluste abdecken.⁴

Die Beschränkung auf sieben Jahre bei der ordentlichen Verlustverrechnung kann zu Ungleichbehandlungen führen. Dies trifft beispielsweise auf juristische Personen oder selbständig erwerbende natürliche Personen zu (im Folgendem sind mit Unternehmen jeweils beide Personen gemeint), wenn sie einmalig einen hohen Verlust sowie in der Folge jeweils nur geringe Gewinne generieren (Bsp. 1). Dies trifft auch auf Unternehmen zu, die über mehrere Steuerperioden kleinere Verluste und anschliessend nur kleinere Gewinne generieren (Bsp. 2). Bei mehreren Geschäftsjahren mit Verlusten ist stets zuerst der älteste bis zu diesem Zeitpunkt nicht berücksichtigte, aber noch in die Verlustverrechnungsperiode fallende Verlust zur Verrechnung zu bringen.

² Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Auflage, 2022, N. 153 zu Art. 58 DBG;

³ SR 642.11

⁴ Vgl. auch ESTV Kreisschreiben Nr. 32 Sanierung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften vom 23. Dezember 2010

Beispiel 1: Grosser einmaliger Verlust und geringe Gewinne:

Jahr	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032
Jahresgewinn/Jahresverlust	-150	10	10	20	10	10	10	20	20	10	10	10	20
Verlustvortrag													
		140	130	110	100	90	80	60					

Aus dem im Jahr 2020 erzielten Verlust geht in der Steuerperiode 2027 ein Betrag von 60 unter und kann ab dem Jahr 2028 nicht mehr verrechnet werden. In diesem Ausmass führt die Beschränkung der siebenjährigen Verlustverrechnung zu einer Überbesteuerung.

Beispiel 2: Mehrere Verluste und geringe Gewinne:

Jahr	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032
Jahresgewinn/-verlust	-50	-40	-30	-30	10	10	20	10	10	10	20	30	40
Verlustvortrag													
2020	50												
2021	50	40											
2022	50	40	30										
2023	50	40	30	30									
2024	40	40	30	30	0								
2025	30	40	30	30	0	0							
2026	10	40	30	30	0	0	0						
2027	0	40	30	30	0	0	0	0					
2028		30	30	30	0	0	0	0	0				
2029			20	30	0	0	0	0	0	0			
2030				10	0	0	0	0	0	0	0		
2031					0	0	0	0	0	0	0	0	
Untergegangene Verlustvorträge	0	0	0	0	0	0	0	0	30	20	10	0	0

Die Beschränkung der Verlustverrechnung auf sieben der Steuerperiode vorangegangene Geschäftsjahre führt auch in diesem Beispiel zum Untergang von Jahresverlusten. Insgesamt gehen vorgetragene Jahresverluste aus den Jahren 2021, 2022 und 2023 im Umfang von 60 in den Steuerperioden 2028, 2029 und 2030 unter und können ab den Folgejahren nicht mehr verrechnet werden.

Beispiel 3: Mehrere Verluste (keine längere Verlustphase) und geringe Gewinne:

Jahr	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032
Jahresgewinn/-verlust	-50	10	10	-40	20	10	-30	10	10	-30	20	30	40
Verlustvortrag													
2020	50												
2021	40	0											
2022	30	0	0										
2023	30	0	0	40									
2024	10	0	0	40	0								
2025	0	0	0	40	0	0							
2026	0	0	0	40	0	0	30						
2027	0	0	0	30	0	0	30	0					
2028		0	0	20	0	0	30	0	0				
2029			0	20	0	0	30	0	0	30			
2030				0	0	0	30	0	0	30	0		
2031					0	0	0	0	0	0	0	0	
Untergegangene Verlustvorträge	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

In allen drei Beispielen beträgt der Totalgewinn über 13 Jahre 10. Einzig beim Beispiel 3 gibt es im Jahr 2020 und den beiden Folgejahren keinen grossen Verlust und auch keine mehrjährige Verlustperiode. Dies bewirkt, dass keine Verluste untergehen und deshalb - trotz gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit – in den 13 Jahren im Beispiel 3 deutlich weniger Steuern zu zahlen sind (Bsp. 1: steuerbare Gewinne in den Jahren 2028-2032 insgesamt 70, Bsp. 2: steuerbare Gewinne in den Jahren 2031-2032 insgesamt 70, Bsp. 3: steuerbarer Gewinn im Jahr 2032 von 10).

1.1.2.2 Verlustübernahme aus ausländischen Betriebsstätten

Für in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtige Personen ist es nach Artikel 52 Absatz 3 DBG (juristische Personen) respektive nach Artikel 6 Absatz 3 DBG (natürliche Personen) möglich, ausländische Betriebsstätteverluste - soweit diese im Betriebsstättestaat noch nicht berücksichtigt wurden - in Abzug zu bringen. Die Verlustübernahme von ausländischen Betriebsstätten ist allerdings provisorisch; d.h. unter dem Vorbehalt, dass in den folgenden 7 Geschäftsjahren diese Betriebsstätte keine Gewinne erzielt, welche mit den gemachten Verlusten im Betriebsstättestaat oder anderen Gewinnen im Betriebsstättestaat verrechnet werden können. Andernfalls erfolgt bei juristischen Personen im Jahr, in welchem im Betriebsstättestaat die Verluste effektiv übernommen werden, in der Schweiz eine Korrektur der Besteuerung im Ausmass der übernommenen Verluste. Bei der selbständigen Erwerbstätigkeit natürlicher Personen erfolgt im Falle übernommener ausländischer Betriebsstätteverluste in der Schweiz und späterer Übernahme dieser Verluste im Betriebsstättestaat in den folgenden 7 Jahren nach Artikel 6 Absatz 3 Satz 2 DBG eine Revision der ursprünglichen Veranlagung. Der 2. Halbsatz von Artikel 6 Absatz 3 Satz 2 präzisiert die Revision.

Sie beschränkt sich darauf, die ausländischen Betriebsstätteverluste in der Schweiz nachträglich nur satzbestimmend zu berücksichtigen.

1.1.3 Steuerharmonisierungsgesetz

Die Bestimmungen zur ordentlichen und ausserordentlichen Verlustverrechnung im Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990⁵ über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) sind identisch mit den Bestimmungen des DBG. Das StHG regelt die ordentliche Verlustverrechnung für die selbständige Erwerbstätigkeit in Artikel 10 Absatz 2 StHG und für juristische Personen in Artikel 25 Absatz 2 StHG. Die ausserordentliche Verlustverrechnung ist in Artikel 10 Absatz 3 und Artikel 25 Absatz 3 StHG geregelt.

Im Kanton Thurgau kann bei juristischen Personen für die Staats- und Gemeindesteuern der Verlust eines Geschäftsjahres mit dem Gewinn des vorausgehenden Jahres verrechnet werden.⁶ In den anderen Kantonen ist kein Verlustrücktrag möglich.⁷

Da das StHG keine Bestimmungen über die steuerliche Behandlung ausländischer Betriebsstätteverluste enthält, verbleibt den Kantonen ein Spielraum für den Erlass eigener Bestimmungen. Diese können mit Artikel 6 Absatz 3 DBG und Artikel 52 Absatz 3 DBG übereinstimmen oder davon abweichen. Die Kantone können alternativ die Gewinne unbeschränkt steuerpflichtiger Personen auch allein nach Massgabe des internationalen und interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts besteuern.⁸

2 Rechtsvergleich

Fast alle Länder in der EU kennen den Verlustvortrag. Wenige Länder kennen zusätzlich einen Verlustrücktrag. In Deutschland, aber auch in, Irland, den Niederlanden und in Tschechien führt die Möglichkeit des Verlustrücktrags zu einer Liquiditätszufuhr in wirtschaftlich weniger ertragreichen Zeiten (Frankreich zahlt nach Verrechnung mit Steuerrechnungen der fünf darauffolgenden Steuerperioden nur die noch nicht verrechneten Restbeträge aus).

⁵ SR 642.14

⁶ Vgl. § 83 des Steuergesetzes, zu finden unter: https://www.rechtsbuch.tg.ch/app/de/texts_of_law/640.1/versions/653 (Stand 17.03.2023)

⁷ Siehe auch den Schlussbericht von Ecoplan vom 13.05.2022, Stärkung der Resilienz der Schweizer Unternehmen, S. 14, zu finden unter: <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/745553.pdf> (Stand 17.03.2023)

⁸ BGE 2C_151/2017 vom 16.12.2019 E. 4.2.3 und BGE 140 II 141 E. 8

Übersicht zu den Regeln der Verlustverrechnung in EU-Staaten⁹

EU-Staaten	Verlustrücktrag	Verlustvortrag
Belgien	—	Unbegrenzt
Bulgarien	—	5 Jahre
Dänemark	—	Unbegrenzt bis zu 8.767.500 DKK pro Jahr voll abzugsfähig, darüber hinaus Verrechnung nur bis zu 60 % der 8.767.500 DKK übersteigenden Einkünfte
Deutschland¹⁰	1 Jahr begrenzt auf 1 Mio. €; COVID-19 Maßnahme: für 2020 und 2021 erhöht auf 10 Mio. €	Unbegrenzt bis zu 1 Mio. € pro Jahr voll abzugsfähig, darüber hinaus Verrechnung nur bis zu 60 % der 1 Mio. € übersteigenden Einkünfte
Estland	—	—
Finnland	—	10 Jahre für Verluste aus der gleichen Quelle
Frankreich	1 Jahr begrenzt auf 1 Mio. €; Verlustrücktrag führt zu Steuergutschrift, die in den darauffolgenden 5 Jahren mit künftigen Steuerschulden verrechnet und deren Restbetrag im 6. Jahr erstattet wird; COVID-19 Maßnahme: unbegrenzter Verlustrücktrag bis zu 3 Jahre für Verluste aus dem ersten Geschäftsjahr, das zwischen dem 30.6.2020 und 30.6.2021 endet, führt zu Steuergutschrift, die in den darauffolgenden 5 Jahren mit künftigen Steuerschulden verrechnet und deren Restbetrag im 6. Jahr erstattet wird	Unbegrenzt bis zu 1 Mio. € pro Jahr voll abzugsfähig, darüber hinaus Verrechnung nur bis zu 50 % der 1 Mio. € übersteigenden Einkünfte
Griechenland	—	5 Jahre

⁹ Tabelle des BMF, die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2021, zu finden unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/die-wichtigsten-steuern-im-internationalen-vergleich-2021.html

¹⁰ Weitere Erleichterungen ab 2022 sind zu finden unter: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2022/02/2022-02-16-weitere-steuerliche-erleichterungen-corona-pandemie.html>

Irland	1 Jahr bei Betriebsaufgabe 3 Jahre	Unbegrenzt für Verluste aus der gleichen Quelle
Italien	—	Unbegrenzt Verrechnung nur bis zu 80 % der jährlichen Einkünfte; dies gilt nicht für Verluste aus den ersten 3 Jahren einer neuen Geschäftstätigkeit
Kroatien	—	5 Jahre
Lettland	—	5 Jahre Übergangsregelung für Verluste, die bis zum 31.12.2017 entstanden sind; Reduzierung der Steuer auf ausgeschüttete Gewinne um 15 % des Verlustbetrags, aber max. 50 % des Steuerbetrags pro Jahr
Litauen	—	Unbegrenzt Verrechnung nur bis 70 % der jährlichen Einkünfte; Beschränkung gilt nicht für kleine Unternehmen, die dem ermäßigten Steuersatz von 5 % unterliegen
Luxemburg	—	17 Jahre
Malta	—	Unbegrenzt
Niederlande	1 Jahr	6 Jahre
Österreich	—	Unbegrenzt Verrechnung nur bis zu 75 % der jährlichen Einkünfte
Polen	—	5 Jahre für Verluste aus der gleichen Quelle; bis zu 5 Mio. PLN innerhalb eines der 5 Jahre voll abzugsfähig, darüber hinaus Verrechnung nur bis zu 50 % des entstandenen Verlustes pro Berücksichtigungsjahr
Portugal	—	5 Jahre Verrechnung nur bis zu 70 % der jährlichen Einkünfte; COVID-19 Maßnahme: Aussetzung der zeitlichen Frist in den Jahren 2020 und 2021 für verbleibende Verluste vor 2020 und 12 Jahre für 2020 und 2021 entstandene Verluste; Verrechnung dieser Verluste bis zu 80 % der jährlichen Einkünfte
Rumänien	—	7 Jahre

Schweden	— indirekter Verlustrücktrag jedoch möglich durch Auflösung sog. „Periodisierungsrücklagen“ aus den Vorjahren	Unbegrenzt
Slowakei	—	5 Jahre Verrechnung nur bis zu 50 % der jährlichen Einkünfte, ausgenommen Kleinunternehmen
Slowenien	—	Unbegrenzt Verrechnung nur bis zu 63 % der jährlichen Einkünfte
Spanien	—	Unbegrenzt bis zu 1 Mio. € pro Jahr voll abzugsfähig, darüber hinaus Verrechnung abhängig von der Höhe der Umsätze des Unternehmens: bis 20 Mio. € bis zu 70 %, 20 – 60 Mio. € bis zu 50 % und mehr als 60 Mio. € bis zu 25 % der 1 Mio. € übersteigenden Einkünfte
Tschechien	2 Jahre höchstens 30 Mio. CZK insgesamt in die 2 vorangegangenen Jahre	5 Jahre
Ungarn	—	5 Jahre Verrechnung nur bis zu 50 % der jährlichen Einkünfte
Zypern	—	5 Jahre

3 Grundzüge der Vorlage

3.1 Die beantragte Neuregelung

Die Verlustverrechnung soll ausgedehnt, aber weiterhin nur zeitlich beschränkt zugelassen werden. Einerseits sind es haushaltspolitische Interessen der öffentlichen Hand, insbesondere die grössere Planungssicherheit, die bestimmen, wie lange die Verlustvortragsperiode andauern soll. Andererseits wird mit einer Verlängerung der Frist auf zehn Jahre – anstelle einer unbefristeten Verlustverrechnung – berücksichtigt, dass die Geschäftsunterlagen lediglich zehn Jahre aufbewahrt werden müssen (Art. 958f OR).

Bei Unternehmen, die während der Corona-Pandemie stark gelitten haben, kann die verlängerte Verlustverrechnung unter Umständen den Wiederaufbau des Geschäftes erleichtern. Von der Massnahme profitieren könnten auch neu gegründete Unternehmen, die eine längere Aufbauphase verzeichnen, wie bspw. Start-ups im Life Science Bereich.

3.2 Übergangsbestimmung, Inkraftsetzung und Umsetzung durch die Kantone

Die Massnahme muss am 1.1.2028 in Kraft treten, damit sie für Verluste des Steuerjahres 2020 wirksam wird. Gleichzeitig sollen die neuen Regeln für Verluste vor der Steuerperiode 2020 noch nicht gelten.

Die Kantone müssten ihre Gesetzgebung den geänderten Bestimmungen im StHG auf den Zeitpunkt von deren Inkrafttreten anpassen. Der Bund gewährt ihnen dafür in der Regel eine Frist von mindestens zwei Jahren (Art. 72 StHG).

Den Kantonen obliegt nicht nur die Übernahme der Änderungen im kantonalen Recht, sondern auf Grund von Art. 104 (?) DBG auch die Umsetzung der neuen Regelung für die direkte Bundessteuer.

4 Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln

Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer

Art. 6 Abs. 3 zweiter Satz

Vergleiche analoge Erläuterungen zu Artikel 52 Absatz 3 dritter Satz DBG für die juristischen Personen. Im Unterschied zu dieser Bestimmung ist bei den natürlichen Personen wie bereits im geltenden Recht die ursprüngliche Veranlagung zu korrigieren und die nachträgliche Anrechnung nur satzbestimmend im aktuellen Jahr der Verlustverrechnung im Betriebsstättestaat zu berücksichtigen.

Art. 31 Abs. 1

Vergleiche analoge Erläuterungen zu Artikel 67 Absatz 1 DBG.

Art. 52 Abs. 3 dritter Satz

Mit der angepassten Verlustverrechnungsperiode können neu innerhalb der folgenden zehn Geschäftsjahre im Betriebsstättestaat berücksichtigte Betriebsstätteverluste, die vorher durch die Schweiz beim schweizerischen Unternehmen angerechnet wurden, nachträglich zu einer Besteuerung in der Schweiz führen. Dies, da die Möglichkeit der Verlustverrechnung beim schweizerischen Unternehmen nur provisorisch war und unter dem Vorbehalt stand, dass während den neu folgenden zehn Geschäftsjahren keine Berücksichtigung der ausländischen Betriebsstätteverluste im Betriebsstättestaat mehr möglich ist. Bei juristischen Personen erfolgt die Besteuerung wie im geltenden Recht im aktuellen Jahr der effektiven Verlustverrechnung im Betriebsstättestaat.

Art. 67 Abs. 1

Die verrechenbaren Verluste können bei juristischen Personen neu vom Reingewinn der folgenden zehn Geschäftsjahre abgezogen werden. Unverändert sind Verluste stets im nächstmöglichen Geschäftsjahr mit einem Reingewinn zu verrechnen. Zudem müssen zuerst diejenigen Verluste vom Reingewinn abgezogen werden, welche in den zeitlich am weitesten zurückliegenden Geschäftsjahren entstanden sind.

Art. 205g und 207c Übergangsbestimmungen zur Änderung vom ...

Für Verluste vor der Steuerperiode 2020 sind die neuen Regeln zur Verlustverrechnung nicht anwendbar. Hier gilt weiterhin, dass Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangehenden Geschäftsjahren verrechnet werden können. Gleichfalls gilt für Verluste einer ausländischen Betriebsstätte vor der Steuerperiode 2020, die in der Schweiz anerkannt wurden, dass sie in der Schweiz weiterhin nur in den sieben dem Verlustjahr folgenden Steuerperioden nachträglich berücksichtigt oder nachbesteuert werden können, wenn der Betriebsstättestaat die Verrechnung nachträglich zulässt.

Geschäfts- und Kalenderjahr müssen nicht zwingend übereinstimmen. Massgebend für die Zuordnung eines Geschäftsjahres des Unternehmens zur Steuerperiode ist das Abschlussdatum des Geschäftsjahres (vgl. Art. 41 und 79 DBG, Art. 3 Abs. 1 der Verordnung über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer vom 14. August 2013¹¹). Daraus folgt, dass z.B. Verluste aus einem Geschäftsjahr mit Anfang 1. Februar 2019 und Ende 31. Januar 2020 vollständig der Steuerperiode 2020 zugerechnet werden und nicht mehr dem bisherigen Recht zur Verlustverrechnungsdauer unterliegen.

Falls die Vorlage bspw. erst am 1.1.2029 in Kraft treten würde, bräuchte es eine weitere Übergangsbestimmung, andernfalls Verluste aus dem Geschäftsjahr 2020 für Veranlagungen der Steuerperiode 2028 nicht mehr berücksichtigt werden könnten (in Anwendung bisherigen Rechts).

Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden

Art. 10 Abs. 2

Vergleiche analoge Erläuterungen zu Artikel 31 Absatz 1 DBG.

Art. 25 Abs. 2

Vergleiche analoge Erläuterungen zu Artikel 67 Absatz 1 DBG.

Art. 78h Übergangsbestimmung zur Änderung vom ...

Vergleiche analoge Erläuterungen zu Artikel 205g und 207c DBG

5 Auswirkungen

5.1 Finanzielle Auswirkungen auf die öffentlichen Haushalte

Eine Ausdehnung der Verlustverrechnungsperiode auf zehn Jahre ist ab 2028 mit jährlich wiederkehrenden Mindereinnahmen beim Bund und den Kantonen verbunden. Wie hoch diese sind, kann mangels statistischer Daten zu den steuerlichen Verlust-

¹¹ SR 642.117.1

vorträgen nicht abgeschätzt werden. Unter anderem fehlen Angaben, wie häufig Verlustvorträge innert der bisherigen siebenjährigen Vortragsperiode nicht vollständig mit Gewinnen verrechnet werden können. Qualitativ können aufgrund anekdotischer Evidenz folgende Aussagen gemacht werden: Zu Mindereinnahmen kann es in zwei Konstellationen kommen, die aber nicht der Regelfall sein dürften. Erstens, wenn Gesellschaften, die hohe Verluste gemacht haben, nach erfolgreicher Sanierung wieder Gewinne schreiben, die Verluste aber nicht innert sieben Jahren vollständig verrechnet werden können. Zweitens, wenn Start-Up-Unternehmen erst nach einer längeren Verlustphase Gewinne schreiben. Die ESTV erwartet, dass sich die Mindereinnahmen, die durch die Ausdehnung des Verlustvortrags von sieben auf zehn Jahre entstehen könnten, in typischen Jahren in eher bescheidenem Rahmen bewegen dürften. In Ausnahmejahren könnten sie unter Umständen die Grenze von 100 Millionen Franken bei der direkten Bundessteuer aber auch überschreiten. Die Vernehmlassung soll auch dazu genutzt werden, um zusätzliche Informationen von den Kantonen zu erhalten. Bei den Kantonen kann es Initialkosten geben für die IT-Anpassungen.

5.2 Personelle Auswirkungen auf die öffentlichen Haushalte

Die Ausdehnung der Verlustverrechnungsperiode führt zu einem gewissen administrativen Mehraufwand für die veranlagenden Kantone. Verlustvorträge sind nicht Bestandteil der Veranlagungsverfügung. Veranlagungen von Geschäftsjahren mit negativen Jahresergebnissen weisen deshalb ein steuerbares Einkommen oder einen steuerbaren Reingewinn von null aus. Die Geltendmachung von Verlusten macht in der Folge Abklärungen und Kontrollen bei den Geschäftsbüchern von neu zehn anstatt nur sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren notwendig. Der Bund ist von der Umsetzung der Massnahme in personeller Hinsicht nicht betroffen.

5.3 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft

Die heutige zeitliche Begrenzung der Verlustverrechnung auf sieben der Steuerperiode vorangegangene Geschäftsjahre führt zu einer Überbesteuerung, wenn die Beschränkung der Verlustverrechnung zum Untergang verrechenbarer Verluste führt. Mit der Vorlage sollen die Unternehmensresilienz gestärkt und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Unternehmen besser berücksichtigt werden. Über einen längeren Zeitraum gesehen führt die Massnahme bei Wirtschaftsakteuren mit grösseren Verlusten oder Verlusten in mehreren Geschäftsjahren zu einer niedrigeren Gesamtsteuerbelastung. Die steuerliche Entlastung bewirkt auch, dass mehr Mittel für betriebliche Aktivitäten zur Verfügung stehen. Der damit gewährte Spielraum ist der Wettbewerbsfähigkeit der betroffenen Unternehmen förderlich. Gleichfalls profitieren von der Massnahme Start-ups mit längeren Aufbauphasen, wie sie beispielsweise bei Neugründungen im Bereich Life Science üblich sind.

Der Einfluss auf die Standortattraktivität ist gering, aber positiv. Dies, weil das Risiko von nicht mehr verrechenbaren Verlusten für Unternehmen in der Schweiz sinkt.

Bis zu einem gewissen Grad dient die Massnahme auch der Arbeitsplatzsicherung, indem die Verlustverrechnungsperiode an die Dauer der Bürgschaftskredite, die während der Pandemie ausgegeben wurden, angepasst wird. Unternehmen, die eine Frist von zehn Jahren zur Rückzahlung der Kredite haben, erhalten mehr Spielraum, um

die beanspruchten Kredite mit nach der Pandemie wieder erwirtschafteten Gewinnen zurückzuzahlen.¹²

5.4 Verfassungsmässigkeit

Neben den Grundsätzen der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung hat der Gesetzgeber den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten (Art. 127 Abs. 2 BV).

Das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verlangt, dass eine steuerpflichtige Person nicht mehr Gewinn zu versteuern hat als den während ihrer Existenz (die nicht mit der Dauer ihrer Steuerpflicht übereinstimmen muss) erzielten steuerlichen Totalgewinn.¹³ Nach dem Totalgewinnprinzip ist die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erst dann optimal verwirklicht, wenn die gesamte Zeitspanne vom erstmaligen Bestehen der juristischen Person bis zu ihrer Liquidation oder bei einer natürlichen Person vom Beginn bis zum Ende ihrer selbständigen Erwerbstätigkeit berücksichtigt wird. Aus Gründen der Finanzhaushaltsführung (Art. 126 BV) und des dieser Führung dienenden Periodizitätsprinzips¹⁴ wird allerdings das Totalgewinnprinzip für alle Unternehmen gleichermaßen eingeschränkt und die Verlustverrechnung zeitlich befristet. Mit der vorliegenden Erstreckung der Verlustrechnung von sieben auf zehn Jahre soll das Periodizitätsprinzip weiter zurückgebunden werden. Dazu ist zu bemerken, dass sowohl dem Totalgewinnprinzip als auch dem Periodizitätsprinzip angemessen Rechnung zu tragen ist und eine Abwägung vorgenommen werden muss. Eine Erstreckung der Verlustverrechnung auf zehn Jahre erweist sich dabei als verfassungsrechtlich zulässig. Allerdings misst das Bundesgericht dem Periodizitätsprinzip eine hohe Bedeutung zu.¹⁵ Eine längere Frist als die vorliegend vorgesehenen zehn Jahre oder eine unbefristete Möglichkeit zur Verlustverrechnung müssten deshalb unter Berücksichtigung aller Umstände vertieft abgeklärt werden.

5.5 Vereinbarkeit mit internationalen Verpflichtungen der Schweiz

Die vorliegend geplanten Änderungen sind mit den völkerrechtlichen Verpflichtungen der Schweiz vereinbar. Sie schaffen auch keine neuen Verpflichtungen der Schweiz gegenüber anderen Staaten oder internationalen Organisationen und sind kompatibel mit den Doppelbesteuerungsabkommen. Da die Ausdehnung für alle Unternehmen gelten würde, würde sie nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen und

¹² Vom 26. März 2020 bis zum 31. Juli 2020 konnten Unternehmen rückzahlbare Covid-19-Kredite von bis zu 10 Prozent ihres Umsatzes beantragen, um ihre Liquiditätsbedürfnisse während der ersten Monate der Covid-19-Epidemie sicherzustellen. Die Covid-19-Kredite sind ab dem Zeitpunkt der Gewährung innerhalb von acht Jahren zu amortisieren. Es besteht die Möglichkeit, die Frist um zwei weitere Jahre zu verlängern. Vgl. dazu die Medienmitteilung des Bundesrates vom 2.2.2022, zu finden unter: <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen/bundesrat.msg-id-87036.html>

¹³ Siehe Bundesgerichtsurtel 2C_696/2013 vom 29.4.2014, E. 3.1

¹⁴ Eingang in das Steuerrecht findet das Periodizitätsprinzip etwa über den Massgeblichkeitsgrundsatz, wonach Ausgangspunkt der steuerlichen Gewinnermittlung der «Saldo der Erfolgsrechnung» eines Geschäftsjahres bildet (Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG).

¹⁵ Bundesgerichtsurteile 2C_696/2013, E. 3.1 und 2C_628/2010, E. 6.4.4.

wäre somit mit dem verfassungsrechtlichen Prinzip der Gleichbehandlung der Konkurrenten vereinbar (Art. 94 BV).

Im Rahmen des OECD/G20-Projekts hat das *Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) der OECD mit aktuell 142 Mitgliedstaaten am 8. Oktober 2021 eine Erklärung zur künftigen Besteuerung von grossen, international tätigen Unternehmensgruppen verabschiedet.¹⁶ Mit der Säule 2 dieses Projekts soll eine Mindestbesteuerung eingeführt werden. Diese sog. GloBE-Regeln (Global Anti-Base Erosion Rules) sehen für Unternehmensgruppen mit einem Jahresumsatz von mindestens 750 Millionen Euro einen Mindeststeuersatz von 15 Prozent auf der Basis einer international vereinheitlichten Bemessungsgrundlage vor. Das Parlament hat Ende 2022 die verfassungsrechtliche Grundlage für die nationale Umsetzung dieser Säule 2 beschlossen. Die vereinheitlichte Bemessungsgrundlage der OECD/G20 lässt eine unbefristete Verlustverrechnung zu. Mit der vorliegenden Ausdehnung der Verlustverrechnungsmöglichkeit wird die schweizerische Bemessungsgrundlage in Richtung OECD/G20-Bemessungsgrundlage angepasst.

5.6 Unterstellung unter die Ausgabenbremse

Mit der Vorlage werden weder neue Subventionsbestimmungen noch neue Verpflichtungskredite oder Zahlungsrahmen beschlossen. Die Vorlage ist somit nicht der Ausgabenbremse (Art. 159 Abs. 3 Bst. b BV) unterstellt.

¹⁶ Abrufbar unter: www.oecd.org > Topics > Tax > Base erosion and profit shifting > Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021.